

会計概念における普遍・特殊と管理会計概念

——「会計としての管理会計」の論理的概念規定をめぐって——

Universality and Specialty in the Concept of Accounting and Management Accounting Concept

足立 浩

Hiroshi ADACHI

要 旨

会計は計算の一特殊形態で会計計算として成立するものといえるが、普遍概念としての計算がしばしば特殊概念としての会計と混同あるいは同一視され、その反映としてとくに管理会計論においては、企業活動に関わる計量的・計数的情報・データ（端的に言えば計算的信息・データ）であることをもってただちに管理会計情報・データとみなすような傾向が少なからず見受けられる。しかし、会計が会計たりうる根拠は普遍としての計算である点に求められるのではなく、他の計算形態にはない会計の本質的要件（会計に固有の契機・要素・要因）を備え、会計計算として特殊化される点にこそある。本稿ではいわゆる古代会計や物品会計・倉庫会計にも共通する普遍としての計算（という意味での会計一般）ではなく、資本の成立に伴い成立した複式簿記を基礎・前提とすることにより特殊化された近代会計の成立をもって本来の会計計算の成立を画し、「会計としての管理会計」もまた、そのような前提を得てはじめて概念的に成立しうることを論理的に説明する。

キーワード：普遍概念、特殊概念、計算、会計、複式簿記、会計としての管理会計

目次

1. 問題設定
2. 会計概念における普遍と特殊
 - 2.1 認識 - 計算 - 会計
 - 2.2 会計 - 古代会計・倉庫会計と近代会計 - 複式簿記成立の以前と以後
 - 2.3 近代会計概念の特殊性とその根拠としての複式簿記
3. 会計としての管理会計概念
 - 3.1 会計概念と管理会計
 - 3.2 財産管理計算と管理会計概念
4. 管理会計論における論理的・概念論的追究の脆弱性と実用性優位傾向
 - 4.1 アメリカ会計学会諸報告書における会計概念論議
 - 4.2 論理的・概念論的整合性軽視の背景と要因
5. 結び

1. 問題設定

筆者はここ数年来、「会計としての管理会計」の論理的・認識論的概念規定に関わる諸問題の検討を試みているが（足立 [2011a] [2011b] [2014] [2015]）、この間の研究における筆者の基本的な認識をあらためて簡潔に整理しつつ本稿での問題意識を説明するなら、下記のようにいよう。

管理会計は会計の一特殊形態であり、したがって管理会計も会計を会計たらしめる本質的要件、それを抜きにすればもはや会計が会計たりえなくなるという意味での本質的要件を備えていなければならないはずである。また、名実とも管理会計としての成立はいずれにしても近代以降、より具体的には 20 世紀への転換期前後であり、いわゆる近代会計の一特殊形態として成立したものである。したがって「管理のための会計」という管理会計の一般的規定（「古代（の）会計」「倉庫会計」「物品会計」などと呼ばれる古代以来の財産管理計算とも共通する規定）はあくまで形式的・抽象的な普遍概念にとどまり、近代会計の一特殊形態としての管理会計の特殊性（ひいてはその具体的普遍としての本質・概念）を具体的に説明しうるものではない。

「会計」は「認識」の一特殊形態としての「計算」の、また一特殊形態であるが、近代会計における会計計算を会計以外の計算形態から区別するところの会計計算に不可欠な本質的要件、会計計算に他の計算形態にはない本質的特徴を付与するものは、後述するように狭義には複式簿記機構、広義には（後述する意味での）「会計システム」という、その基礎にある固有の計算構造・計算方法（計算手続含む）である。したがって、管理会計が近代会計の一特殊形態である以上、管理会計の概念規定・説明においても複式簿記ないし「会計システム」を基礎・前提とすることが論理的・概念論的に不可欠である。

にもかかわらず、近年の管理会計論のなかには必ずしも複式簿記機構・「会計システム」を基礎・前提としているとは確認しえないようなものでも、経営管理に役立つ計量的・計数的情報・データでありさえすれば、それを - いわゆる非財務情報という - 管理会計情報とみなすような傾向が窺われるが、それは会計の一特殊形態としての管理会計の論理的・概念論的説明としては不適切ではないかと思われる。

そうした前提にはアメリカ会計学会の管理会計委員会諸報告書や『基礎的会計理論報告書』（ASOBAT）など、「権威あるアメリカ会計学会」の論調への無批判的な追従傾向があるのではないかと思われる。

実際の企業経営の場面においては会計情報・非会計情報あるいは財務情報・非財務情報のいかに問わず、経営管理に役立つ情報・データは何でも利用・活用するのが自然・当然である。そこでは用語・概念の適否それ自体はとくに問題とはされず、また企業経営実践としてそのこと自体はなんら問題ではないが、管理会計論ないし会計学という学問的追究の場面

では - 現実社会への役立ちとともに - 対象の論理的・概念的追究、その意味で認識論的追究も欠かすことのできない重要な課題である。そうした視点からすれば、 に指摘したような傾向の問題点について批判的に検討し、論理的・概念的に整合的な認識・理解・説明を提示することが重要な課題となる。

概要以上のような問題意識とこの間の研究結果を踏まえ、本稿では論理学におけるいわゆる「普遍 - 特殊 - 個別」とりわけ「普遍 - 特殊」のカテゴリーを念頭にこうした問題を検討したい。その際、第 1 に、会計概念における普遍と特殊に関わり「計算」と「会計」との関係について、普遍概念としての計算に対する特殊概念として会計が位置づけられること、第 2 に、計算が会計として特殊化されるのは実質的に近代会計としての成立を意味することを明らかにするとともに、そのような特殊化を可能かつ必然たらしめる要件、換言すれば会計を会計たらしめる本質的要件として基本的に資本の成立に伴う複式簿記の成立という前提条件があることを明らかにする。そのうえで第 3 に、「会計としての管理会計」の概念を確認し、管理会計論におけるそうした論理的概念からの「離脱傾向」の問題性について批判的に検討する。なお、後にも触れるが、ここにいる会計については家計（家庭会計）や（企業会計導入以前の）公会計等をも含めた「会計」ではなく、基本的に近代会計、より具体的にいえば企業会計としての会計であり、またその一環としての管理会計を念頭に置いている。

2. 会計概念における普遍と特殊

2.1 認識 - 計算 - 会計

周知のように馬場は「.....会計とは何であるか、.....少なくとも、会計は何らかの客観的なものを記録計算の対象とするものであること、そしてこの対象の記録計算を何らかの目的のもとに行うものであること、この二点は疑うことのできない事実であろう。それが有目的的行為であるから、また、会計的方法または会計技術として現われざるをえないことも疑いのないところである。」（馬場 [1975] 5 頁）「会計というものは何よりもまず一つの計算技術機構であり、会計的方法として定在するものである」（同前、187 頁）と述べている。

ここでは「会計とは何であるか」について、会計主体による行為としての「対象の記録計算」とその方法としての「会計的方法または会計技術」との 2 点が挙げられているといえる。対象の「記録計算」とは対象認識の形態の一つであるが、認識にはその媒介となる形式が必要で、それが「会計的方法または会計技術」ということになる。もちろん、会計方法¹は会計諸概念を前提としそれによって構成されて具体化するものであるから、馬場のいう「会計的方法または会計技術」には会計概念も含まれるものと理解している。そして、会計が必要とされる目的としての経営ないし管理（経営管理）を「実践」すなわち経営資源等の対象の直接的統制行為 = 行為的統制とすれば、会計は対象の間接的統制 = 観念的統制ということになり（西村 [2000] 9 頁）、端的に言えば「認識」ということになる。

とすれば、計算は認識（認識一般という普遍）の一特殊形態であり、会計は計算（計算一般という普遍）の一特殊形態ということができよう。計算²は計量³を含むといえるが、認識は数量的認識（数量という形式を媒介とする認識）以外にも、数量を含まない言語表現による認識、感覚的認識すなわち視覚的認識、聴覚的認識、味覚的認識、臭覚的認識等、その媒介形式（したがってまた認識形態）によって多種多様にあり、数量的認識はあくまでその一特殊形態にほかならないからである。同様に、計算（ここではこれが普遍）には会計計算（会計に固有の媒介形式に基づく計算）以外の単なる数量（物量）計算もあるから、会計はあくまで計算の一特殊形態にほかならない。そして、基本的には会計概念と会計方法という会計に固有の形式を媒介として得られる対象認識の形態が会計的認識である。

「計算」と「会計」との異同（関係）については、大下 [1996] がレオティとギルボーの共著書 (Léauty E. et C.A. Guibault [1919] *Principles généraux de comptabilité*, 4^e éd.,) から以下のような指摘を紹介している。重要な指摘なので、やや長くなるが引用しておく。

『会計担当者の語源は計算 (compter) ができ、計算値 (comptes) を決定できる人である。しかし、それらの計算値は性格を異にしており、我々は、会計外の計算値 (comptes extra-comptables) である算術的・統計的計算値を識別する。つまり会計担当者は計算 (compter) できるだけでなく、会計 (comptabiliser) できる人である。すなわち、会計内の勘定 (comptes intra-comptables) を構成できる人である』(Léauty E. et C.A. Guibault [1919], p. 5). ……『会計担当者は、ことばの固有の意味において、労働と資本の結合に関わる複式勘定の概念構成と整合化の科学の内で教えを受けたすべての人々である』(Léauty E. et C.A. Guibault [1919], p. 7).

参考のために、フランス語の compter と comptabiliser の区別に関する一般的な定理をあげておく (Léauty E. et C.A. Guibault [1919], pp. 16-17).

compter とは、その要素が与えられた、一つまたはいくつかの成果の算出に算術を適用すること。

人は算法（四則）と呼ばれる操作を用いて計算 (compter) する。それらは、大きさの比較に役立つし、さらに、その数値、容積、価値などを決定するのに役立つ。

四則算法を用いて計算する人は、計算係であり、統計家である。彼は計算 (compter) するが、会計 (comptabiliser) しない。

計算係、算術家、統計家は、必ずしも会計担当者ではない。他方、会計担当者は当然にある程度において、計算係であり、算術家であり、統計家である。

会計担当者は算術家としては計算し、会計担当者としては会計する。すなわち、会計担当者は会計を用いてあらかじめ決定された経済量の動きを会計組織の枠組み、すなわち勘定内に体系的に記録する。

人間労働によって経済量で刻まれた運動を識別し、それらを比較し、そして運動の経済的成果を決定するために、会計が行なわれる。」(大下 [1996] 92-93 頁)

レオティとギルボーの指摘には、「会計外の計算値である算術的・統計的計算値」「計算できるだけでなく、会計できる……すなわち、会計内の勘定を構成できる……」「計算するが、会計しない」など、計算と会計の違いを示す端的な表現（規定、説明）が確認できる。また、「会計担当者は算術家としては計算し、会計担当者は会計する。すなわち、会計担当者は会計を用いてあらかじめ決定された経済量の動きを会計組織の枠組み、すなわち勘定内に体系的に記録する」として、会計すなわち会計的認識には「会計内の勘定構成」「会計組織の枠組み」「勘定内の体系的記録」など、計算（一般）とは異なる固有の枠組み＝構造的要件＝形式（会計的認識の媒介形式）が不可欠であることも明確に示されている。つまり、計算一般（普遍）はそれを会計計算として特殊化させる要件・条件（媒介）を得てはじめて会計として現実的になり、具体的存在である個別的会計諸実践として現象しうるといえる。

なお、「普遍・特殊・個別」の関係の理解については、ひとまず岩佐・島崎・高田編著 [1991]『ヘーゲル用語事典』における島崎の下記の説明ほかを念頭に置いていることを挙げておきたい。

「概念はあらたに普遍・特殊・個別という論理によって説明される。概念とは、簡単にいうと、その普遍性を特殊化し、無数の個別的なものとして産出する能動的なものである。」（島崎 [1991] 84 頁。傍点原文）「『特殊』は普遍が自己分化して特定のさまざまな個物や現象へと規定され、限定される状態である。そこでは普遍的な共通性を前提にして、諸事物の比較がなされる。特殊が前面に出ると、普遍は背景に退くが、逆にいえば普遍は特殊化されてこそ現実になる。特殊は、普遍が特定の現象や個物に即してリアルに自分を現象させる場といってよい。こうして、特殊は普遍と個別をつなぐ性質をもつ。」（島崎 [1991] 128 頁）

ちなみに、「会計の世界」に限定すれば、会計（会計一般＝普遍）には後述するように近代会計のみならず「古代（の）会計」あるいは「倉庫会計」「物品会計」などの呼称もあり、それらは - 形式的にはひとまず - 会計の各特殊形態となろう。また、簿記（簿記一般＝普遍）についても複式簿記とそれ以外のいわゆる単式簿記という特殊形態、さらに商業簿記、工業簿記、銀行簿記、農業簿記などの諸特殊形態がある。そして、そうした何らかの特殊形態を得ること、すなわち特殊化されてはじめて、現実の個別的会計諸実践が存在しうることになるのである。

ところで、本稿ではあくまで今日ないし近代以降の会計、管理会計を念頭に置いて問題を捉えているが、次にその点からの検討を加えることとする。

2.2 会計 - 古代会計・倉庫会計と近代会計 - 複式簿記成立の以前と以後

リトルトン（Littleton, A.C.）はその会計発達史研究において、「古代の会計はここでは問題外とする。我々は近代会計の発足点（the father of modern accounting）をフランススコ派の修道僧 Luca Paciolo に置くものである」（Littleton [1933] p. 3. 片野訳 [1952] 3 頁参照。なお、使用漢字等は今日風に改め、また片野の翻訳を参照しつつも必要に応じて筆者の翻訳に修正している。以下同じ）として、「古代の会計」（accounting in antiquity）という表現を用いる一方で、「近代会計（modern accounting）の発足点」をルカ・パチオリが記述した複式簿記に

置いている。つまり、「古代（の）会計」（以下、古代会計と略）「近代会計」としていずれも「会計」（accounting）と規定・表現する一方、前者は「ここでは問題外（Without raising the question）」として両者間の質的差異を示唆している。すなわち、近代会計に至る前の「会計」は会計発達史研究において「問題外」、換言すれば対象外との理解を示しているといえる。

また、「財産はいうまでもなく簿記の生成上不可欠の要素である。財産を所有し利用し処分する権利なくしては、『帳簿をつける』べき必要はほとんどなかったであろう。しかし、古代文明のもとにおける財産権は簿記を生み出すに必要な他の諸条件を伴っていなかった。闘争や奴隷労働によって獲得した財産は、むだな虚飾のためとか、さらに他の戦争のためとかのように、いずれにしても不生産的に消費されがちである。このような事情のもとでは、たとえ簿記が必要とされることがあっても、それはせいぜい一種の『倉庫会計』（stores accounting） - どんな財産が存在するかを知るに役だっただけ - で充分事が足りるのである」（Ibid., p. 14. 同前, 25 頁参照）として、消費経済にとどまるかぎりでは財産の種類別数量把握（＝物量計算）のための「倉庫会計」（やはり「会計」の一種と表現）が存したものの、それはここでいう「簿記」すなわち複式簿記以前のそれにすぎず、複式簿記とは実質的に異質のものであることを示唆している。ここではまた、いわゆる単式簿記も複式簿記も普遍概念としての「簿記一般」においては共通するものの、「倉庫会計」にとどまる段階の簿記（単式簿記）と複式簿記とは質的に異なるものであることも示唆されている。

馬場もまた次のように述べている。「数量計算という形態の会計（物品会計、倉庫会計）では、たとえ計算の単位に価格が用いられても、それは依然として数量計算にとどまるものである。というわけは、この場合の記録計算の対称（対象 - 引用者）である多数の財産（負債も含めて）なるものは統一性をもたないバラバラの財産負債でしかないからである。あるいはバラバラでないとしても全体として有機的統一体となる完結性をもたない財産の集りでしかないからである」（馬場 [1975] 17 頁）。ここでも「数量計算という形態の会計」「物品会計」「倉庫会計」など「会計」という共通的表现が用いられる一方で、それらは依然として数量計算にとどまるものでしかなく、複式簿記機構によってはじめて可能となる資本価値計算としての近代会計とは異質なものであることが示唆されている。

つまり、「会計」という用語は實際上、「古代会計」「物品会計」「倉庫会計」のように、それが単に物量計算ないし数量計算にすぎないレベルのものについても用いられている。この場合、「会計」という用語は事実上、「計算（一般）」すなわち普遍概念としての「計算」と同義ないし概念的に同レベルで用いられているといえよう。

2.3 近代会計概念の特殊性とその根拠としての複式簿記

しかし同時に、リトルトンの上記説明や - ここでとくに引用はしないが - 馬場においては（馬場 [1975] 103-119 頁）、「古代会計」「物品会計」「倉庫会計」とは異なる、「近代会計」として複式簿記機構を前提とする資本価値計算に至った段階以降の会計と数量計算段階の「会計」との

異質性も示されている。

既述のようにリトルトンは「近代会計の発足点」をルカ・パチオリの記述した複式簿記に置くとしたが、もちろんそれは当時のヴェネツィアの商人が使用していた複式簿記を紹介したものであるから、近代会計の成立時期を画すに際しては、その前提としての資本の成立、資本主義経済の一定の発展に目を向け、次のように述べている。

「複式簿記の形成を刺激する商業は利潤性商業でなければならない。なんとすれば、利潤性商業こそ資本蓄積の最良手段であり、これによって資本は再び生産的に用いられ、こうして資本が殖えていくからである。……資本は、これを富という意味でいうならば、古代社会にも存在していた。しかし、それが単なる富として存在する限りにおいては、他の諸条件を複式簿記の形成へ方向づける前衛とはなりえないであろう。かような環境を造り出すところの富とは、商船や船の形態にあって活動し、回転し、常に変形しつつ、より多くの富を生み出すところの生産的富でなければならない。……いいかえれば、古代社会の富は複式簿記を生成すべき真の要因としての『資本』となる力をまだもたなかったのである。」(Littleton [1933] p. 14. 片野訳 [1952] 27 頁参照)

「このような利潤計算こそが完全な体系的な簿記の職分であったのである。人はそれを複式簿記と呼ぶ。しかし、その名称は、実質以上に形式をたつと初期時代の傾向をたんに反映したものにはすぎず、その職分をあらわすものではない。完全簿記の形式は初期における記録手続から由来する二重性と均衡性にあるが、その実質は投下資本に生じた損益の資本主的計算にあるといわねばならぬ。」(Ibid., p. 27. 傍点原文イタリック。同前、45-46 頁参照。傍点原文)

田中(隆雄)もまた、「管理会計の生成・発展」の説明に関わり、「会計の記録はおよそ7,000年の歴史をもつといわれている。もっとも古い会計の記録は、古代国家(バビロニア、アッシリアなど)の収入および支出に関する記録であるとされている。しかしながら、今日の近代会計にとって決定的に重要な意義をもっているのは、複式簿記の成立であり、会計の歴史がルカ・パチオリの簿記書から語られることが多いのはそのためである」(田中[2000] 4 頁)として、近代会計成立の決定的要件として複式簿記の成立を挙げている。ここでもたしかに、「もっとも古い会計」と「今日の近代会計」とについて、一般的・抽象的な普遍概念としての「会計」という点での共通性が前提されている。しかし、田中自身がそのような認識に立っていたか否かは別として、複式簿記の成立が「今日の近代会計」にとって「決定的な意義」をもつというのは、複式簿記の成立によって会計は近代会計として特殊化され、それゆえにその後の個別具体的諸企業会計実践として現実化されえたことを意味するものと解することができる。

リトルトンはまた、同書の後篇「簿記から会計への発展」(The Expansion of Bookkeeping into Accountancy)⁴において「株式会社が定期的果実を分配することを目標として存立するものであるとすれば、会社の資本 capital であるものと収益 income であるものとを常にはっきり区別しなければならない。資本と収益との区別を表示しうる能力は、複式簿記のもつ一つの技術

的特質であり、定期的利益を正確に計算することは会計の一つの職能である。それゆえに、株式会社
 会社が資本と収益とを区別することの重要性を強めた限りにおいて、それはまた、簿記から会計
 への発展をそれだけ刺激した」(Littleton [1933] p. 206. 片野訳 [1952] 309 頁参照)と述べ、
 (近代) 会計への発展を画するメルクマールの一つとして資本と収益(利益)との区別を挙げ、
 その「区別を表示しうる能力」をもつ複式簿記を前提にしてこそ「定期的利益を正確に計算する……
 会計」(近代会計)が成立しえたことを示唆している。さらに「近代企業が拠って立つところの、
 かつ、近代会計がその最大責任を負っているところの資本と収益との区別」(Ibid., p. 211. 同前、
 315 頁参照)として、そのことが(近代)会計の(近代)会計たる所以(根拠)でもあることを
 示唆している。つまり、管理会計を含む近代会計が今日の会計として成立しうるのは、複式簿記
 によって会計一般(普遍)が近代会計として特殊化されてこそ、ということである。

馬場は木村和三郎の指摘した超歴史的技術的概念たる「複式簿記」と歴史的経済的概念たる
 「企業簿記」との区別に関わり、「今日、形式的技術的なものとして概念的にとり出しうるものも
 現実には、歴史的生成とのかかわり合いの中でのみ存在している」(馬場 [1975] 123-124 頁)
 と述べている。それに照らせば、既述の古代会計や倉庫会計と近代会計とに共通する「会計」そ
 のものは形式的・抽象的普遍概念(上記の「超歴史的技術的概念」。なお、ここでの「技術的」
 とは「形式的」の意味と解される)にとどまるものである。それは、金額計算(価格計算)を含
 むという意味での価値計算であってもそれ自体としてはなお本質的に物量(数量)計算にとどま
 る古代会計や倉庫会計と、損益計算(ひとまず、リトルトンのいう上記「投下資本に生じた損益
 の資本主的計算」)として資本価値計算に至った近代会計との質的差異を説明しえず、いわば
 「計算」としての共通性(抽象的普遍性)を表現する以上のものではないといえよう。換言すれ
 ば、会計が歴史的経済的概念たりうるためには近代会計として特殊化されねばならず、それには
 複式簿記をその基礎とするという本質的要件が不可欠であるということである。そのような特殊
 化を経てはじめて、会計が「古代会計」や「倉庫会計」における数量(物量)計算すなわち「計
 算」にとどまらず近代会計として成立し、多数の個別的企業会計実践として現実化しうるとい
 うことである。

そして、後述するように、そうした質的差異に留意することなく単純に「同じく会計」と捉え
 る見方、換言すれば歴史的認識を踏まえた論理的・概念論的整合性への軽視が、論理的・概念論
 的に会計情報と規定しうる情報・データと、必ずしもそのようには規定しえない単なる計量的・
 計数的情報・データとを峻別せず、いずれも「会計情報」、さらには経営管理に役立つ計量的・
 計数的情報・データであるからとして「管理会計情報」と規定するような傾向をもたらすのでは
 ないかと思われるのである。

以上のように、問題を歴史的かつ論理的に捉えれば、リトルトンや馬場あるいは田中(隆雄)
 が示唆しているように、近代会計(資本主義会計)は複式簿記の成立に基づき、いわばそれによ
 って「会計(一般)」の普遍性が特殊化されることによって成立したものと見える。そして、こ
 の意味での近代会計として企業会計は成立しており、無数の個別的企業会計実践(個別)として現

存している。普遍概念としての会計（一般）はそれ自体としては現存しえないが、複式簿記に基づく近代会計＝企業会計として特殊化されてはじめて、それを体現・具現する無数の個別的企業会計として現存しうるものとなるのである。そのことは、近代会計として会計一般（普遍）を特殊化させ成立せしめる決定的要件としての複式簿記を抜きにしては - 管理会計であれ財務会計であれ - 現存する会計を論じることはできないことを意味するものではあるまいか。また、このように普遍（性）が特殊化されて規定された概念によってこそ、現実の企業会計実践が歴史的かつ論理的に説明されうるのではあるまいか。

マルクスは、「資本としての貨幣とは、貨幣としてのその単純な規定をこえる貨幣の規定のことである。それは、いっそう高度の実現とみなすことができる。ちょうど、猿が人間に発展するといえるのと同様に、……いずれにしても、資本としての貨幣は、貨幣としての貨幣とは区別されている。この新しい規定が展開されねばならない」と述べている（マルクス著、資本論草稿集翻訳委員会訳 [1981] 290-291 頁。傍点原文。角田 [2005] 52 頁参照）。それになぞらえていえば、会計としての計算は単なる数量計算としての計算とは区別されねばならず、会計計算（会計としての計算）はたんなる数量計算としてのその単純な規定を超える計算の規定ということができよう。そして、抽象的普遍としての計算は「古代会計」「物品会計」「倉庫会計」における数量計算（管理計算）にも、近代会計における複式簿記を基礎とする会計計算においても - 観念形成物として - 共通的に存在するが、近代会計における会計計算、資本価値計算としての会計計算は複式簿記を基礎・前提としてはじめて成立しうるものであり、かつそれを基礎・前提としてこそ資本価値計算という会計の本来的機能を発揮しうるのである。

なお、ここで「複式簿記を基礎・前提として」としていることについて、本稿では計算を会計として特殊化させる本質的要件としての複式簿記を重視するところからそのように厳密に - 換言すれば狭義に - 表現しているが、広義には別稿で説明したように（足立 [2015] 4, 6-7 頁）広義の複式簿記機構の基礎にある証憑を含めてヴァッター（Vatter, W.J.）がいう「会計システム」を基礎・前提として理解していることを付言しておきたい⁵。

3. 会計としての管理会計概念

3.1 会計概念と管理会計

以上のような認識を踏まえ、次に管理会計概念の検討に移ろう。管理会計（Management Accounting, Managerial Accounting）はしばしば「管理のための会計（Accounting for Management）」と説明（規定）される。つまり、いうまでもないことであるが、管理会計はとくに管理と密接に関わる会計として規定されるということである。

「会計と管理」に関わって西村は次のように述べている。かなり長いが引用する。

「会計は生産の必要から生まれてきたものであり、生産に会計がなければ、それは盲目的なものとなろう。生産に秩序と合理性を与え、剰余労働生産物を産み出すことは、人の生産労

働に内在する属性である。会計（あるいは簿記）は、まさにこの投下された労働が自然と結合し、より多くの労働を産み出す過程を統制するものである。生産の秩序と合理性にかかわる経済計算の必要性が、会計の存立基盤である。会計は、ほかでもなく投下された労働と産出された労働との比較計算を主要な内容としており、人が生産を開始する以前に抱いていた目標（計画）に従って過程が合理的に遂行されているか否かを統制するものである。そのために、会計（あるいは簿記）は、日々の経済現象を事実通り系統的に記帳・分類し、勘定を通じてそれを全面的、体系的に分類・整理しなければならない。このような意味で、統制に規定された記帳・計算が会計の本来の属性である。つまり成果計算や能率計算に規定された記帳・計算が会計の基礎（簿記）である。それゆえ、会計が問題とする情報は単なる情報ではなく、客観的に経済活動を反映した、そして統制計算に規定された情報なのである。

生産の分業と協業が発達するにつれて、また生産の組織を管理する活動が必要になる。生産過程を遂行する人々を指揮、監督、調整する労働がなければ、社会的生産力は形成されない。そこで簿記は生産過程にまで広がり、とりわけ一つの生産場所に集約された生産者（労働者）を管理するものとなり、商的工業簿記や原価計算が台頭してくる。さらに生産関係が発展し、社会的生産力が大規模に組織されるや、生産過程を指揮、監督、調整するフォーマルな管理組織、管理活動を統制する組織が一つのシステムとして形成される。……

管理組織を包括する企業も、やはり基本的には経済計算を行わなければならない。だが経営管理組織は生産・管理活動を合目的的に管理するフォーマルなシステムであり、本来的に意思決定、計画、統制にかかわる体系的な手段をもち、また、かかる手段を用いて管理活動を行っている。ここでは、会計の経済計算への役立ちは、さらに意思決定、計画、統制という目的に規定され、会計は、管理会計という独自の形式をとる（その方法としては、予算統制や標準原価計算、さらには最近の諸々の管理会計技法が考えられる）。会計は、フォーマルな意思決定、計画、統制のなかで統制計算を貫徹する。今日では、管理会計は、組織の意思決定への奉仕ということと同時に、その決定が組織に与えた効果（便益）を測定・評価し、最終的に経済計算に役立たねばならない。」（西村 [1988] 3-4 頁）

上記で「生産の秩序と合理性にかかわる経済計算の必要性が、会計の存立基盤である。会計は、ほかでもなく投下された労働と産出された労働との比較計算を主要な内容としており、人が生産を開始する以前に抱いていた目標（計画）に従って過程が合理的に遂行されているか否かを統制するものである」という段階の「会計」は、なお抽象的概念としての会計であろう。木村のいう、商品生産・交換、社会的価格の成立と同時に生産者の頭や農夫の胸のなかで行われた「原価の計算」（木村 [1943] 15 頁）もまた、商品交換という、古代よりはさらに進んだ段階でのこととはいえ、なお抽象的概念としての「会計」、換言すれば労働の犠牲（今日では原価）とその成果（同じく価格ないし売上）との対比、比較計算という「計算」の域を出るものではなく、計算が複式簿記の成立により会計計算として特殊化されたうえでの、近代会計の一環としての原価計算にまで具体化されたものではない。このレベルでは会計（あるいは簿記）が「過程の統制および

観念的総括」機能を果たすものとして規定されているが、その規定自体は会計（あるいは簿記）の具体的規定ではない。つまり、現実存在している具体的形式・形態を備えたレベルの会計の規定ではないということである。

その意味ではそれは、必ずしも「会計（あるいは簿記）」としてではなく「計算（あるいは記録）」（「記録計算」と表現してもよいが、西村の「会計（あるいは簿記）」の表現に対応させて「計算（あるいは記録）」とした）と規定されてもよいレベルであろう。すなわち近代会計における会計計算形態以外の（単なる）計算（計算的認識）も認識の一特殊形態であり、会計計算とは別の次元あるいは形態においてそれに応じた「過程の統制および観念的総括」機能を果たしうるはずだからである。つまり、この規定レベルではなお、「会計（あるいは簿記）」も「計算（あるいは記録）」もとくに形態的には区別されておらず、実質的に同じ概念規定レベル、つまり普遍概念としての「計算」としてのみ捉えられるにとどまるのではあるまいか。

それに対し、その次の「会計（あるいは簿記）」は、日々の経済現象を事実通り系統的に記帳・分類し、勘定を通じてそれを全面的、体系的に分類・整理しなければならない。このような意味で、統制に規定された記帳・計算が会計の本来的属性である。つまり成果計算や能率計算に規定された記帳・計算が会計の基礎（簿記）である」という場合（論述段階）では、「日々の経済現象」という、より具体的な対象すなわち具体的な企業活動が、「勘定を通じて……全面的、体系的に分類・整理」としてその方法（形式）を特定（具体化の一種）して規定されており、もはや抽象的レベルではなく勘定という具体的形式（方法）に規定され、またそのようにしてのみ可能となる記帳・計算として統制機能を具体的に発揮するものと捉えられているといえよう。また、そのような特殊でなおかつ具体的な勘定という形式（方法）に規定されるからこそ、それによって生み出される情報（すなわち会計情報）は、そうした形式（方法）を採らない計算による情報（西村のいう上記の「単なる情報」とは異なるものと捉えられることになるといえる⁶。また、ここでは「複式簿記」という表現はないから、この説明が近代会計の基礎としての複式簿記を前提したものかどうかは一見定かではないが、「系統的に記帳・分類し、勘定を通じてそれを全面的、体系的に分類・整理」するというのは、リトルトンもいうように複式簿記を意味するものである⁷。その意味でこの論述展開段階では近代会計としての「会計（簿記）」すなわち「近代会計（複式簿記）」が前提されているといえよう。

そして、そのような段階でのさらに具体的な発展（現象）諸形態として「商的工業簿記や原価計算が台頭」するということになるといえる。さらにまた、経営管理組織の重層化・多階化に伴い「会計の経済計算への役立ちは、さらに意思決定、計画、統制という目的に規定され、会計は、管理会計という独自の形式をとる（その方法としては、予算統制や標準原価計算、さらには最近の諸々の管理会計技法が考えられる）」として「管理会計という独自の形式」の出現が確認されることになるといえよう⁸。そこでは、「会計の本来的属性」たる「統制に規定された記帳・計算」という、それ自体としては抽象的・普遍的な規定 - 会計概念としては歴史性を踏まえた具体的普遍 - が「管理会計という独自の」で具体的な形式（より具体的にはそれらの上記諸方法）

として特殊化され、現実の個別的な管理会計実践に繋がる具体的概念レベルで捉えられているといえよう。かくして、ここでは基本的に、管理会計概念が複式簿記を基礎・前提とする近代会計の一特殊形態として歴史的・論理的に説明されていると思われるのである。

なお、西村の上記説明部分においては「会計の存立基盤」「(会計の - 引用者) 主要な内容」「会計の本来的属性」および「会計の基礎 (簿記)」という、相互に密接に関係すると思われるものの、それぞれはまた別々の概念と思われる規定が用いられているが、それらの相互関係についてより「具体的な」説明が求められるのではあるまいか。また、「会計の経済計算への役立ち」という表現からは、会計と経済計算とはひとまず別のものであるという認識が確認される。会計 = 経済計算であればこのような表現 (規定) は成立しえないからである。そこでは「経済」計算 (計算一般からは特殊化された概念ではあるものの、なお計算という抽象的レベルの概念) と会計との違いを概念として明確にしておくべきことの必要性も窺えよう。

なお、こうした筆者の論理的理解と認識論的に軌を一にするかどうかは不明であるが、志村は次のように述べている。

「会計は、企業の経済活動 (取引) を複式簿記のルールに従って帳簿に記録し、集計する技術であるが、そこから得られた会計データは、その目的に応じて会計情報へと加工処理される。この場合、株主や投資家、債権者等の外部利害関係者 (ステークホルダー) のために財務諸表を作成して提供する側面と、経営管理のための会計情報を作成して経営管理者 (マネジメント) に提供する側面がある (図表 1-1 参照)。前者の側面を財務会計といい、後者の側面を管理会計という。」 (志村 [2011] 6-7 頁)

ここでは、複式簿記のルールに従った帳簿記録から得られる会計データが利用目的に応じて会計情報に加工処理されるが、経営管理のためという利用目的に応ずる会計情報 (引用文中の「図表 1-1 会計データと会計情報」は省略したが、そこにいう「管理会計情報」) の作成・提供の側面が管理会計であるとしており、管理会計情報があくまで複式簿記を前提としてはじめて成立しうることをきわめて簡潔ながら端的に述べている。

3.2 財産管理計算と管理会計概念

ここで、いわゆる財産管理計算ないし財産管理機能がしばしば会計の重要な役割として指摘され、それは管理会計概念とも密に関わるものと受けとめられることについて簡単に触れておきたい。

すでに馬場が的確に説明しているように、「財産の管理方法はその内容から、(1)数量のみの記録計算によるものと、(2)価値 (価格) による記録計算を用いるもの、とに区別することができる」が、「数量計算の本質は……個々の財産の受入、払出を具体的に記録し、常時その現在高を計算し確認しておく財産管理計算で……このような財産管理計算は、物量計算のみによって十分その目的を達することができるばかりでなく、逆に物量によらなければその目的を達しえないとさえいえる」ものである。同時に、「貨幣経済の発展につれて、物量計算とともに貨幣価値計算をあ

わせ用いる必要がさがたくなる。……すべての取引が貨幣価値による表現をとまうようになってくると、数量計算そのものとしても、貨幣価値の記録をあわせ行わなければ不十分な記録でしかないということになるからである。……このようにして数量計算は、価値計算との区別においては物量計算と規定しなければならないにもかかわらず、貨幣経済の発展にともない貨幣価値計算をそのうちに含むことになってくる。しかし、貨幣価値計算（価格計算）によっても個々の財産やその総量が単に貨幣価値的に表現されるだけであるならば、それは依然として金額（貨幣量）という数量計算にとどまるものであり、収支計算についてもそれ自体としては貨幣についての数量計算（流入量と流出量の物量計算）が行われているにすぎないのである（馬場 [1975] 105-107 頁）。

つまり、財産管理計算は貨幣価値計算を含み、また一見、貨幣価値による記録計算が支配的な表現形態となっても、それが単にこうした財産管理計算にとどまるかぎり、基本的に物量（数量）計算でしかないのである。したがって、そうした物量（数量）計算「のみによって十分その目的を達することができるばかりでなく、逆に物量によらなければその目的を達しえないとさえいえる」財産管理計算は、それのみでは決して資本価値計算（損益計算）としての会計計算たりえないのであり、また「管理」機能を果たす、あるいは財産「管理」に役立つからといって、ただちに「会計としての管理会計」と同一視はもちろん、同質視することもできないであろう。

ただし、そのことは必ずしも財産管理計算（記録含め）と管理会計とは無縁であることを意味するものではない。端的に言えば、複式簿記機構の一環としての補助簿等においては現に複式簿記機構の一環としての財産管理（経営資源管理）に関わる記録計算が事実上なされ、そうした情報が会計情報として様々な意思決定等管理に役立てられるからである。その意味では、複式簿記を基礎・前提とする近代会計の一環として、財産（経営資源）管理に役立つ「会計としての管理会計」は存在し機能しているといえよう。

4. 管理会計論における論理的・概念論的追究の脆弱性と実用性優位傾向

4.1 アメリカ会計学会諸報告書における会計概念論議

会計概念と計算概念とを事実上同一視し、「古代会計」「倉庫会計」における物量（数量）計算についても「（計算の意味での）会計」という形式的な共通性＝抽象的普遍をもって、近代会計における会計計算と同じ土俵上で論ずる傾向、一般的な「計量的データ」や会計情報以外の情報をも含む「経済的情報・データ」についても会計情報、管理会計情報と規定するような傾向は、このような意味で論理的・概念論的に整合的とはいえない問題を孕んでいるといえる。

すでに別稿（足立 [2011b]）で検討したところであるが、この点でまず留意すべきは、とくに管理会計論者の間で管理会計の概念的説明の一般的「定番」として最もよく引用・参照されてきたアメリカ会計学会（American Accounting Association 以下、AAA）「1958 年度管理会計委員会報告書」において、「会計を基礎とするデータ」から一般的な「計量的データ」への重点

移行を強調したことである。そこでは、たしかに「管理会計の重要性」に関わり「企業の勘定組織から得られる基礎データ」(The basic data collected in the accounts of the firm) やそのような意味での「会計を基礎とするデータ」(accounting-based data) が意思決定の基本となり決定要素になることを指摘している (American Accounting Association (The 1958 Committee on Management Accounting) [1959] p. 211. 青木監修・櫻井訳著 [1975] 34, 153-154 頁)。
しかし同時に、「管理会計の将来の発展」に関わっては「経営計画と統制に計量的データを効果的に利用しうるように、計量的データ (quantitative data) の収集、分析、解釈および使用に適した技術を研究し、開発していかなければならない」(Ibid., p. 212. 同前, 35, 155 頁) として、「会計を基礎とするデータ」から会計の枠組みに限定されないとも解しうる一般的な「計量的データ」の活用への移行を強調している。またそうした文脈において「結論」で「経営管理者の広範な内部的必要性と会計に対する外部の要請とを勘案して、会計の基礎構造を再設計 (A redesign of the basic structure of accounting) するよう、真剣な考慮が払われなければならない。近代産業には、複雑で膨大なデータが山積しているが、現在、データ処理の技術や設備は当面のところ発展過程にあることを考えると、会計構造の根本的な変革 (basic changes in the accounting structure) も、現在では可能である」として (Ibid., p. 214. 同前, 37, 157 頁。傍点引用者)、「企業の勘定組織から得られる基礎データ」や「会計を基礎としたデータ」利用から一般的な「計量的データ」活用へのいわば「重点移動」を伴う「会計の基礎構造の再設計」「会計構造の抜本的変革」を強調したのである。

そうした傾向はさらに AAA「1961 年度管理会計委員会報告書」において強化された。そこでは「管理会計は会計のいろいろな分野で用いられている諸概念と技術、およびその他、統計学、数学、経済学のような会計以外の関連領域で用いられている諸概念と技術を利用する」とし、さらに「管理会計においては、実務的で功利的な見解 (A practical and utilitarian point of view) が支配的である。管理会計が優れたものであるかどうかは、主として会計結果の経営管理上の有用性によって決定されるのであって、統一的会計基準にどの程度準拠しているかによって決定されるのではない」とした (American Accounting Association (The 1961 Management Accounting Committee) [1962] p. 524. 青木監修・櫻井訳著 [1975] 44, 177 頁。傍点引用者)。

もちろん、ここにいう「会計以外の関連領域で用いられている諸概念と諸技術を利用する」ことが、あくまで - 計算の意味での「会計」ではなく複式簿記を基礎・前提とする近代会計としての - 会計の枠組み内で、会計概念・会計方法のいわばフィルターを媒介としてなされるものであるならば、それは会計計算としての利用であり会計情報としての活用に繋がるものとして、論理的・概念的にも整合的といえよう。しかし、そのような論理的・概念的整合性よりも「会計結果の経営管理上の有用性」いかにが決定的な意味をもつという「実務的で功利的な見解が支配的」というわけである。

冒頭にも述べたように、経営管理実務の場面では会計情報・非会計情報、財務情報・非財務情報、定量的情報・定性的情報のいかにかわらず、それに役立つ情報・データはその「出自」

や「性格」を問わず「何でも利用する」のが自然・当然であり、そのこと自体はなんら問題ではない。しかし、管理会計論という学問的追究の場面では論理的・概念論的整合性が問題にならないというわけにはいかないであろう。

こうした論理的・概念論的整合性軽視の傾向をさらに決定的にしたのが AAA 基礎的会計理論報告書作成委員会による『基礎的会計理論報告書』(A Statement of Basic Accounting Theory, 1966: 以下, ASOBAT) である。詳細は前掲別稿に譲るが、そこでは「会計を、情報の利用者が事情に精通して判断や意思決定を行うことができるように、経済的情報 (economic information) を識別し、測定し、伝達するプロセスである、と定義」したうえで、「会計の目的、範囲および方法に関する現行の会計実務の仮定を拡大し、また現在は会計の範囲外にあると考えられているが、経済的資料の測定と伝達という会計の範囲に含められるべき (includible within the scope of measurement and communication of economic data) 領域に諸基準を適用することによって、会計領域を拡大することを提唱」した (American Accounting Association (Committee to Prepare A Statement of Basic Accounting Theory) [1966] pp. 1, 4. 飯野訳 [1969] 2, 5 頁。傍点引用者)。

つまり、「(現在は) 会計の範囲外にある」経済的情報あるいは経済的データをも「会計の範囲に含められるべき」⁹ とし、また「第 4 章 内部管理者のための会計情報」では「数量化された情報 (quantitative information) を求める経営管理者の要求を検討することによって、伝統的会計組織を通じて作られる情報の重要性和、会計の基準には合致するが往々にして上に述べた伝統的なモデルからはみ出たものと考えられる情報をも含むように会計の概念を拡張する必要性が明らかになる」(Ibid., p. 56. 同前, 83 頁) と強調したのである。

ここで「会計の基準には合致するが……」という「会計の基準」とは、周知のように目的適合性 (Relevance)、検証可能性 (Verifiability)、不偏性 (Freedom from bias) および量的表現可能性 (Quantifiability) の基準であるが (Ibid., p. 8. 同前, 13 頁)、別稿でも述べたようにそれらは会計に固有の概念・方法・手続によって得られる情報すなわち会計情報に固有の基準とはいえず、会計情報以外の数量的情報一般に妥当しうるものである。つまり、会計に固有の概念・方法・手続等、会計情報として成立しうる本質的要件を論理的・概念論的に明示することなく、基本的には「投資家や経営者の求める情報」でありかつその要求に応えるうえで求められる情報基準というだけで、1958 年度管理会計委員会報告書のいう「計量的データ」や ASOBAT のいう「経済的情報」あるいは「経済的データ」をも包摂しうる情報基準を提示し、それに「合致する」から会計情報として認めうるとしているにすぎないのではあるまいか。換言すれば、提示したい結論に合致するように前提となる基準を設定しているのではあるまいか。とすれば、それをもって論理的・概念論的に整合的とはおよそいえないであろう。

何度もうように、投資家や経営者の実践的要求や企業経営の現場においては、このような論理的・概念論的整合性それ自体は「どうでもよいこと」であり、そうした場面で「実務的で功利的」であることにはとくに問題はない。しかし、会計学やその一環としての管理会計論という学

問的追究の場面で論理的・概念論的整合性が軽視されるとすればゆゆしき問題といわねばならないであろう。ASOBAT のこの会計概念規定は、たとえば「会計 (Accounting) とは、主に投資家や経営者の行う意思決定のために、企業など組織体の経済的データを、主として貨幣尺度を用いて測定、伝達するシステムである」(櫻井 [2015] 9 頁) など、わが国の多くの会計学者、管理会計論者の会計概念規定にもほぼそのまま受け入れられているが、会計概念としての論理的・概念論的整合性という点でいかなものであるのか。

もちろん筆者は、学問的追究の場面でも社会的有用性、実用性の向上に向けた研究が必要であることをなんら否定するものではない。問題は、そうした実用性優位傾向のもとで論理的・概念論的整合性が軽視されるなら、それは学問的追究の名には値しないものとなりかねないことである。

4.2 論理的・概念論的整合性軽視の背景と要因

別稿(足立 [2014])で論じたように、とくに管理会計領域ではいわゆる非財務情報として、それが会計情報と規定しうる会計的非財務情報か、そのようには規定できない非会計的非財務情報かを概念的に区別することなく、経営管理に役立つ計量的情報・データ(物量計算情報・データ)であることをもってただちに管理会計情報と安易に位置づける傾向が窺える。企業活動の実体が基本的に経営資源の物理的循環過程である以上、その実際管理＝実体管理において物量情報が重要であることは当然であり、それは馬場が「財産管理計算は、物量計算のみによって十分その目的を達することができるばかりでなく、逆に物量によらなければその目的を達しえないとさえいえる」と述べていることと軌を一にするといえる。しかし、そのことと、そうした物量情報が会計情報と規定できるかどうかとはまったく別の問題である。実体管理に役立つ物量情報は管理情報(あるいは経営情報)と規定すればよいのであって、繰り返し述べたように会計を会計たらしめる本質的要件としての会計概念・会計方法、ひいては複式簿記システムの媒介を経ない情報まで会計情報、管理会計情報と規定することは、会計論と管理論との論理的・概念論的区別を無視するもので、それらの論理的・概念論的混同にほかならないであろう。

最後に、会計情報とは規定しがたいと思われる情報までもがしばしば会計情報、管理会計情報と位置づけられ、性格づけられがちになる傾向の背景と原因に触れておこう。この問題は単に管理会計情報にとどまらず財務会計情報を含む「会計情報とは何か」、ひいてはそもそも「会計とは何か」に関わるものであり、現代会計の性格それ自体の変化(あるいは変質)という基本問題に関わるものであるから¹⁰、あらためてそれ自体をテーマとして取り上げるべきものでもあるが、ここでは主に管理会計面に限定してそれに関する筆者の現時点での基本的認識を簡潔に述べておきたい。

その背景として想起されるのは、別稿でも述べたように(足立 [2011b] 118 頁)、コンピュータ技術、情報・通信技術・システムの急速な発展のもとで伝統的な従来の形態の会計業務、とりわけ管理会計業務の存在意義が相対的に低下し、そのことに対する「会計業界関係者」(研究者

含む)の危機感が高まるもとの、1972年に発表された「管理会計コース委員会報告書」(Report of the Committee on Courses in Management Accounting) (青木監修・櫻井訳著 [1975] 255頁) が提起したように「会計担当者の変身」が期待されてきたことであろう。そのような背景のもとで AAA 管理会計委員会諸報告書や ASOBAT 等は、そうした「危機対策」や「期待 (変身願望)」への「解答」あるいは「処方箋」を諸報告書の形で提起してきたわけであろうが、とくに管理会計において支配的な「実務的で功利的な見解」のもとでは論理的・概念論的に整合的な研究よりも「会計業界生き残り」(会計研究業界生き残り含む)に必要なノウハウ、ハウツー的な研究が優先されることにならざるをえないといえよう。

また、日本の会計学界においては AAA あるいは (英) 米国会計学者の論調への追従傾向が少なからず窺えるが、そのもとで、とくに管理会計については「管理に役立つ会計」との一般的・形式的な抽象的普遍概念をそのまま現実の具体的管理会計概念に当てはめるという認識論的理解不足も手伝って、「経営管理に役立つ計量的・計数的情報・データ」でありさえすれば管理会計情報とみなしうるとの安易な理解を招いたのではあるまいか。会計論と管理論との交錯・混同 (足立 [2014] 参照)、会計情報と非会計情報との概念的未整理 (足立 [2015] 参照) などは、そうした論理的・概念論的追求の、したがってまた認識論・方法論的追求の脆弱性を反映するものとも思われるのである。

5. 結び

以上、冒頭に提示したこの間の研究における筆者の問題意識・認識をベースに、会計概念における普遍・特殊の意味を究明し、それを踏まえて「会計としての管理会計」の概念を検討した。

主要論点を簡潔に要約すれば、第1に、古代会計、倉庫会計などの単なる物量計算についても近代会計と同様に会計として規定・説明されることが多いが、抽象的普遍概念としての計算概念はそれ自体としては会計とは規定しえず、今日の会計について論理的・概念論的に整合的な説明ができないこと、計算は会計として特殊化されてはじめて会計計算として成立しうることである。第2に、計算は会計に固有の本質的要件としての複式簿記を基礎・前提としてはじめて近代会計として特殊化され、現実の個別的会計実践として存在しうることである。第3に、管理会計も会計の一特殊形態である以上、「会計としての管理会計」として会計の本質的要件たる複式簿記を基礎・前提としてはじめて規定・説明されうること、しかし AAA 管理会計委員会諸報告書やとりわけ ASOBAT においては会計情報の概念について、当初の「企業の勘定組織から得られる基礎データ」やそのような意味での「会計を基礎とするデータ」との規定から次第に一般的な「計量的データ」、さらには「経済的情報・資料 (データ)」へと拡張的に展開し、そうした方向をもって「会計の基礎構造の再設計」「会計構造の抜本的変革」と強調したが、そこでは上記のような会計の論理的・概念論的整合性は多分に希薄で、「実務的 (というより実利的 - 引用者) で功利的な」見地からの実用性優位傾向が窺えること、そしてわが国の管理会計論においてもそれへの

追従傾向が窺われるが、会計学、管理会計論という学問的追究の場面においてはそうした傾向には問題があるといわざるをえないこと、である。

「会計とは何か」（「管理会計とは何か」を含む）の解明は、同時に「会計とは何ではないか」の解明でもあるが、あるものが何であるかは、何よりもまずそのものの実体・構造、そのものをしてそのものたらしめている、換言すればそれを抜きにすればもはやそのものがそのものたりえないという意味での本質的要素・要因・要件が何に求められるかに焦点を定めて説明されねばならない。それはまた、そのものが「何であるべきか」ではなく、現に「ある」実態に即して把握されねばならないものである。

この間の論考に提示した会計、管理会計に関する筆者の見地・見解については、旧態依然とした会計観、すなわち会計情報作成者の立場からの会計観に拘泥しているとの見方もありえよう。最近の「新しい会計観」は情報利用者の立場・要請から見て必要かつ望ましい情報提供機能を果たすべきものとされるからである。しかし、そうした「新しい会計観」は上記に照らせばやはり会計が何で「あるべきか」に焦点を当てるものであって、客観的実在の本質的解明というよりは、実用性・有用性向上という点から見た「あり方」に関わる認識というべきものであろう。繰り返しになるが、筆者はそうした有用性・実用性向上に向けた研究の意義を否定するものではない。ただし、それが本稿で論じたように論理的・概念論的整合性を軽視するものであるならば、そうした有用性・実用性自体も時々の環境状況の変化やそのもとでの必要・要請の変化に応じて変転極まりないものとなり、ついには状況に応じてどうにでもなる、確たる理論的根拠に基づかない「怪計」研究になりかねないのではあるまいか。学問的追究における論理的・概念論的整合性貫徹の重要性を強調する意義は、まさにそこにあるのである。

注

- 1 ここで筆者自身の表現として「会計方法」としたのは、「会計的方法」という表現には「会計のような」あるいはより端的に言えば「会計もどきの」方法といったニュアンスも含まれうろと考えていることによる。学術用語の用い方はその概念規定にも通ずる重要なものと考えているが、管理会計の論理的・概念論的追究を意図するこの間の筆者の研究においては、そうした「曖昧」あるいは時として「便宜的」な表現自体が論理的・概念論的正確性・厳密性を損なう虞をもつものと考えており、そうした虞を避ける意味で原則として「会計方法」としている。ただし、たとえば「会計的認識」のようにあえて「会計認識」とはしないほうがそのニュアンスをより適切に表現できると思われる用語もあるので、一律に「的」を除くものではない。
- 2 『広辞苑』（第六版）によれば「〔史記^{平漢書}〕はかりかぞえること。勘定かんじょう。また、見積り。考慮。……〔数〕演算をして結果を求め出すこと。」
- 3 『広辞苑』（第六版）によれば「長さや重さなど物の量をはかること。」
- 4 片野の訳書では「簿記から会計学への発展」と訳され、またリトルトンによる注記で「[Accountancy]は会計の知的分野を意味し、[Accounting]はこの知的分野における秩序的活動を意味する」とされているが（Littleton [1933] p. 165. 片野訳 [1952] 255 頁）、「会計学」はあくまで会計を対象とする学問であって、「簿記学から会計学への発展」ならともかく、ここでは「簿記から会計への発展」と訳するのが内容的にも論理的にも整合的と思われる。なお、「簿記から会計への発展」に対する株式会社の影響を説明した「第 13 章 株式会社の影響」では「the expansion of bookkeeping into

accounting」と表現され、片野訳でも「簿記から会計への発展」と訳されている (Ibid., p. 206. 同前, 309 頁)。

- 5 拙稿「管理会計における非財務情報の位置と意味 会計の非財務情報と非会計の非財務情報」に関連し、会計情報はあくまで証憑を起点とし複式簿記を基本とする会計システムの枠内にあるものでなければその(会計情報たる)資格を持ちえないとしたことに対して、企業における過去の事実(=経済活動)の記録・計算・報告を主たる任務とする複式簿記(およびその前提となる証憑)は、「管理会計の二大基軸」の一方をなす予算に象徴される将来の活動計画の記録・計算・報告とは本質的に無縁ではないかとの「反論」が予想される。この点について、下記のような説明を、念のため補論として提示したい。

まず第1に、総論的にいえば、予算に関わる数値・データは最終的には予算貸借対照表(見積貸借対照表)および予算損益計算書(見積損益計算書)等の見積財務諸表に集約されてはじめて体系的・総括的な予算として成立する。正確・適切な貸借対照表(以下、B/S)・損益計算書(以下、P/L)は複式簿記の記録・計算手続きを経なければ作成されない。つまり、実績数値・データが複式簿記の記録・計算プロセスを経てB/S、P/Lに収斂するのと同様、予算もその体系的・総括的形態は予算B/S、予算P/Lとして、予算数値・データが簿記のプロセスに媒介された結果として成立する(はずの)ものである。ちなみに、河合・櫻井・成田・堀内[2015]『コンピュータ会計基礎』でも次のように述べている。「会計システムは、意思決定支援システム、予算編成システム、取引処理システム、そして業績評価会計システムから構成され、それらのシステム間でデータを相互に利用するサイクルを形成している。特に予算編成システム、取引処理システム、業績評価会計システムにおいて相互利用される会計データおよび会計情報は、原則として貨幣尺度を基準とし、取引処理システムの要件としての損益・財産計算を前提に、そこで展開される勘定が測定単位として利用されている。企業の実績は、取引処理システムによって勘定を単位として測定され、明示されるのであるから、その目標値である予算も同一の記録単位を利用して表現されるべきこととなる。そして、同一の記録単位で表現されるからこそ、比較可能となり、その差異が測定され、意味ある情報として活用されるのである。このことでも明らかなように、取引処理システムは会計の本源的機能である企業の実態、実績を明らかにする実績情報を提供するシステムとして、会計システムにおけるコアとなるサブシステムとして位置づけられるものである。」(24-25 頁)

もちろん、予算B/S・P/Lに収斂される以前の段階の個別的・部分的予算数値も当然存在するであろう。それは実績としての売上高や売上原価等々の数値データがそれぞれ別々にそれら自体として記録・計算され、必要に応じて報告(あるいは注目)されるのと同じである。ただし、個別的・部分的予算数値データが存在するからといって、予算がそもそも個別的・部分的なもので簿記プロセスに媒介されないものと論断することはできない。予算としての本格的=体系的・総括的成立は予算B/S・P/L等の見積財務諸表をもって具現され、それはやはり簿記プロセスに媒介されねばならないものといえよう。

第2に、拙稿の図表1に示したヴァッターの「会計システム」における「定期的ないし正規の管理報告書」に予算書(予算B/S・P/L含む)も含まれるとすれば、仕訳帳 総勘定元帳 試算表を経て財務諸報告書(決算財務諸表)に至るプロセスには載っていないものの、広義の複式簿記システムの構成要素と位置づけうる「補助的記録(元帳、記録簿、または摘要+要約)」からそれが作成されることも窺え、予算が広義の複式簿記システムに媒介されて作成されることを確認しよう。

第3に、企業予算について緻密な研究を進めた津曲がその著書『管理会計論 - 企業予算と直接原価計算 -』(国元書房, 1977 年)で下記のように述べていることを挙げておく。

「管理会計技法は、それを一種の自己完結的な技術構造ないしは計算手続体系として切り離して見るならば、企業会計の一形態として把握されるであろう。それは、企業会計の技術的特徴をみずから貫徹することになる。……

それでは、管理会計技法に貫徹する企業会計の特徴とはなにか。

……それは、結論的にいえば、つぎのように表現されうる。すなわち、貨幣的利益の確定というみずから内在化された目的のもとで、企業の経済活動(後述では企業活動、あるいは、より直截に取引活動と表現することがある)を対象とする、勘定網による二元的・貨幣的数値転換(同じく、二元的・貨幣的測定と表現することがある)と資本利益計算への期間統合がそれである。

筆者は、企業会計の上記の技術的特徴が、管理会計の諸技法に、他の計数的技法からみずからを区別する手段の特徴として貫徹していると考え、しかも、そこでは、経営管理活動への貢献という役割期待のもとで、それが、将来事象としての経済活動についての勘定網による二元的・貨幣的数値転換と資本利益計算への期間統合というかたちで、みずからの技術的可能性を支えていると解するのである。管理会計においては、対象の二元的・貨幣的数値転換は、将来事象についても拡張され、また、対象の資本利益計算への期間統合は、見積資本利益計算へのそれとして展開されることになる。」(79, 80-81 頁、傍点引用者)

「3. 部門予算案の作成

部門予算案は、各部門において、次期予算期間の諸活動に関する業務計画を会計数値で表現して作成される。図 - 3 から指摘されるように、部門予算案の作成は、各部門が主体的に遂行する2つのステップからなる。第1のステップは、予算編成方針に示された所与の達成目標のもとで、次期に予測される各種の制約条件下で実施可能な代替諸案（またはその組み合わせ）のうち、もっとも有利なものを選択・決定する計画設定過程を意味している。各部門における各種の行動プログラムを個別具体的に明示する業務計画は、そのような計画設定過程のアウトプットにほかならない。また、そこでの業務計画それ自体は、しばしば、販売量・製造量・消費量・在庫量・人数・時間・場所・品質水準など、各種業務活動を測定する数量単位のそれぞれについて、各部門が設定する達成目標をあらわすことになる。それにたいして、第2のステップは、企業予算の手段的特徴を媒介にして、当該業務が実施されたとすれば発生する会計数値を予測し、それらを部門予算案に集約する手続を意味している。いわば将来の業務活動にたいする二元的・貨幣的測定にほかならない。そのことを通じて、はじめて、企業予算は、見積財務諸表の作成を頂点とする全社的な総合予算の編成のための共通の基礎データを確保する。すなわち、それぞれ固有な数量単位で達成目標を設定する各部門の業務計画について、見積資本利益計算への期間統合を可能にするのである。」(138 頁、139 頁の図 - 4 参照、傍点引用者)

また、予算の「形式的・技術構造的体系性」に関わる指摘の紹介として、1929 年 9 月に開催された NAA (National Association of Accountants) (当時はまだ NACA (National Association of Cost Accountants)) の年次総会で、研究部長カッター (Cutter, W.O.) が企業予算について実施した質問書による調査結果に触れて「販売予算に出发し、見積財務諸表の作成に終る調整のとれた予算制度 (well-coordinated budget system)」という表現を用いていることを挙げている。さらに、全国産業会議委員会 (National Industrial Conference Board) が 1930 年夏に行った予算統制に関する実態調査に関連して、同委員会が「表 - 1 の 9 種の予算が、とくに見積貸借対照表の作成を含む有機的な体系に集約されたとき、それを予算の完全なセット (complete set) と規定している」ことを挙げている (91, 92 頁、表 - 1 は 91 頁、傍点引用者)。

なお、河合・櫻井・成田・堀内 [2015] 『コンピュータ会計基礎』には、予算に限らず、本稿でいう「会計としての管理会計」の本質的要件に関わるともいえる次のような説明があることも付記しておきたい。「計画や統制など経営管理に有用な情報を提供するためには、伝統的な複式簿記や制度としての原価計算以外に、現在の活動、将来の経済事象その予測を対象として、損益分岐点、予算、特殊原価調査など多様な管理会計手法が利用される。そして管理会計で提供される情報では、有用性、重要性、適時性などが重視・要求されることとなる。……しかし管理会計においても、会計の本源的機能ともいふべき企業活動の実態、真実の姿を測定・認識することは計画・統制活動にとっても不可欠のことであり、実績情報を提供する複式簿記、制度としての原価計算は財務会計・管理会計に共通の主要な会計手法といえるのである。財務会計と管理会計は、情報の活用目的、要求される情報の特性、報告対象範囲等に相違はあるものの、社会性、利潤性という企業が同時に備えている存在性格・指導原理に対応した体系であるとともに、実績情報を提供する複式簿記や原価計算という伝統的な会計手法を共有していることから、密接不可分の関係にあるものと理解すべきである。」(5 頁)

- 6 ただし、「会計が問題とする情報は単なる情報ではなく、客観的に経済活動を反映した、そして統制計算に規定された情報なのである」というだけであれば、依然として抽象性を部分的とはいえ残しているともいえる。なぜなら、「客観的に経済活動を反映した、そして統制計算に規定された情報」は必ずしも勘定形式を媒介しない物量計算情報（単なる数量的情報）についても妥当すると考えられ

- るからである。もっとも、「統制計算に規定される」ことが会計（簿記）計算の具体的形式（方法）を体现する勘定形式によってのみ可能なことであるとの前提に立っているのなら別ではあるが。
- 7 「ドイツ語の Rechnung は rechnen から生じ、『計算すること』を意味する。簿記の本質を究明する場合には、単に『勘定記入』の実質を究明すべきものではなく、完全なる組織的勘定記入の特質は何であるかを究明しなければならない。今日では、完全な統一された組織が『複式簿記』と呼ばれるようになっている。換言すれば、『複式簿記』とは完全な組織的な体系的勘定記入を意味するからである。」(Littleton [1933] p. 23. 片野訳 [1952] 38 頁参照)
 - 8 西村はここでの論述に関わり「産業資本の段階には、管理活動は、すでに明確に組織されはじめるが、管理会計が存在していたかどうかは問題になるところである。会計は管理のために役立っているが、管理会計としての形式をいまだ備えていなかったと思われる」(西村 [1988] 19 頁)と注記している。「会計が管理のために役立つ」との意味での「管理に役立つ会計」という抽象的普遍的規定と、「管理会計としての形式」を備えた会計として特殊化された「管理会計」とを峻別した捉え方として留意しておきたい。
 - 9 飯野訳 [1969] では「含められるべき」と規範的・当為の意味合いに受けとれる訳がなされているが、原文は includible なので「含めうる」という可能的意味合いとして受けとめることもできよう。ただし、日本語の「べき」は規範・当為のみならず可能的意味ももち、また「べき」にせよ「うる」にせよ、その提唱者が「そうあるべき」あるいは「そういいうる」として、必ずしも明確な現実・実態にはなっていないことに対するある種の「意向」あるいは「願望」を反映していることは窺えよう。
 - 10 この問題に関し、石川 [2015] では「現代会計にあっては、証券市場を中核に据えた投資家本位会計というあり方のもと……、会計計算の仕組み論（構造論）よりも投資家への会計情報の役立ち論（機能論）が優先される（「情報」機能論＞「計算」構造論）。端的に、『投資家の投資判断にとって役立つ（有用な）情報提供という会計目的にとっては、勘定間の組織的関連や複式簿記の本質といった点は第一義的でなくなる……投資家にとってどういう情報が有用（レリバンス）かという観点からは、記録とか計算の仕組みの議論はどうしてもその背後におしやられてしまう……』、「要約すれば、企業価値的思考に根ざした現代会計 投資家向けの情報開示志向の拡大・強化 資本利益計算に対する情報開示の優位性（情報開示＞記録計算） 勘定理論の基礎づけの希薄性（欠落） 現代会計への視点、となる」（51-52 頁）と簡潔に説明されている。ここで「投資家」を「経営者（または経営管理）」、「投資家の投資判断」を「経営者の意思決定」と読み替えれば、管理会計に関する本稿の議論・主張と多分に共通することになるかと思われる。なお、田中（弘）[2015] では「出発点を間違えた現代会計」として、より端的に「まず投資家ありきで、投資家に必要な情報を提供するのが会計だというふうに、第一の利用者が投資家だから、会計は投資家のために必要な情報を提供するんだという、その出発点というか、会計の目的を決めた途端に、会計は何でもありになったんだと私は思うんですよ。」、「ですから、複式簿記なんか要らないといった議論とか、貸借平均の原理を捻じ曲げたような会計情報を出させようとかという話が飛び出すんだと思います。……ある情報が欲しいというときに、資産側（借方）の情報が欲しくても負債・資本側（貸方）にも何か出さなければ貸借は平均しません。しかし、その逆に、負債に関する情報をオンバランスしたいけど、資産の側に載せるちゃんとした項目がない、貸借平均の原理、つまり複式簿記が邪魔になるのです。」(95,97 頁)と述べている。ここでも「投資家」を「経営者（または経営管理）」に読み替えれば、「(管理 - 引用者補) 会計は何でもありになっ（てしまっ - 引用者補）た」という批判的コメントが筆者（足立）の議論・主張と多分に共通することになると思われる。

引用・参考文献

- American Accounting Association (The 1958 Committee on Management Accounting) [1959] ■Report of the Committee on Management Accounting, ■ The Accounting Review, Vol. XXXIV No. 2, April, pp. 207-214. 青木茂男監修・櫻井通晴訳著 [1975] 『A.A.A.原価・管理会計基準 - 原文・訳文・解説 - 』中央経済社, 30-42, 146-158 頁。
- American Accounting Association (The 1961 Management Accounting Committee) [1962] ■Report of

- the Management Accounting Committee, ■ The Accounting Review, Vol. XXXVII No. 3, July, pp. 523-537. 青木茂男監修・櫻井通晴訳著 [1975] 『A.A.A. 原価・管理会計基準 - 原文・訳文・解説 - 』 中央経済社, 43-57, 175-201 頁.
- American Accounting Association (Committee to Prepare A Statement of Basic Accounting Theory) [1966] A Statement of Basic Accounting Theory, American Accounting Association, Evanston, Illinois. 飯野利夫訳 [1969] 『アメリカ会計学会 基礎的会計理論』 国元書房.
- Littleton, A.C. [1933] Accounting Evolution to 1930, Russell & Russell, New York. 片野一郎訳 [1952] 『会計発達史』 同文館.
- 足立 浩 [2011a] 「管理会計における会計理論の課題と方法的視点」 『会計理論学会年報』 No. 25, 63-82 頁.
- 足立 浩 [2011b] 「管理会計論における『脱会計』現象の歴史的基盤とその今日的意味 - 会計としての概念規定をめぐる - 」 『日本福祉大学 経済論集』 第 43 号, 103-125 頁.
- 足立 浩 [2014] 「管理会計論における会計論と管理論の交錯 - 日本の管理会計論を素材として - 」 『日本福祉大学 経済論集』 第 47・48 合併号, 1-24 頁.
- 足立 浩 [2015] 「管理会計における非財務情報の位置と意味 - 会計的非財務情報と非会計的非財務情報 - 」 『日本福祉大学 経済論集』 第 50 号, 1-27 頁.
- 石川純治 [2015] 「構造と歴史 - 会計史研究の一視点 - 」 『会計史学会年報』 第 33 号, 41-61 頁.
- 大下丈平 [1996] 『フランス管理会計論 - 工業会計・分析会計・管理会計 - 』 同文館.
- 角田修一 [2005] 『「資本」の方法とヘーゲル論理学』 大槻書店.
- 河合 久・櫻井康弘・成田 博・堀内 恵 [2015] 『コンピュータ会計基礎』 創成社.
- 木村和二郎 [1943] 『原価計算論研究』 日本評論社.
- 櫻井通晴 [2015] 『管理会計 [第六版]』 同文館出版.
- 島崎 隆 [1991] 「概念」「普遍・特殊・個別」 岩佐 茂・島崎 隆・高田 純編著 [1991] 『ヘーゲル用語事典』 未来社, 83-85, 127-130 頁.
- 志村 正 [2011] 『基礎から学ぶ 管理会計』 東京経済情報出版.
- 田中隆雄 [2000] 「管理会計の生成・発展」 日本管理会計学会編 [2000] 『管理会計学大辞典』 中央経済社.
- 田中 弘 [2015] 『「書齋の会計学」は通用するか』 税務経理協会.
- 津曲直躬 [1977] 『管理会計論 - 企業予算と直接原価計算 - 』 国元書房.
- 西村 明 [1988] 「管理会計の展開と問題」 西村 明編著 [1988] 『管理会計の分析方法』 同文館, 3-21 頁.
- 西村 明 [2000] 『会計の統制機能と管理会計』 同文館.
- 馬場克三 [1975] 『会計理論の基本問題』 森山書店.
- マルクス, K. 著, 資本論草稿集翻訳委員会訳 [1981] 『マルクス 資本論草稿集』 大月書店.